

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 74/2025-T

Tema: ISV. Taxa de redução por desvalorização na componente ambiental do imposto.

SUMÁRIO:

A questão de saber se o regime vertido no artigo 11.º do Código do ISV é compatível com as exigências do Direito Europeu é de natureza relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado aos veículos usados importados de outros Estados-Membros e o valor de imposto implícito em veículos usados equivalentes nacionais.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A..., contribuinte n.º..., com domicílio em Rua ... e ..., ...-... Covilhã, apresentou, em 20.01.2025, nos termos dos art.ºs 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e do artigo 99º, al. a) do CPPT, pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à declaração de ilegalidade da liquidação de ISV n.º 2022... correspondente à Declaração Aduaneira de Veículo n.º 2022/... .

É Requerida no pedido a Autoridade Tributária.

Por decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa foi designada árbitro singular a signatária da presente decisão, o que a mesma aceitou no prazo legal, vindo a ser nomeada em 11.03.2025, e tendo nessa sequência o tribunal arbitral disso constituído em 31.03.2025.

Por despacho do tribunal de 08.04.25, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, a AT foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, no mesmo prazo, remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo, o que fez em 08.05.2025.

Por despacho de 09.05.2025, o Tribunal determinou a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT bem como a prescindência da produção de alegações, notificando as Partes para se pronunciarem sobre a tramitação proposta.

II - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar a causa.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária e encontram-se devidamente representadas.
O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe decidir.

III – POSIÇÃO DAS PARTES

Considera a Requerente que a liquidação de ISV impugnada, ao não aplicar à componente ambiental da taxa de ISV a mesma percentagem de desvalorização prevista e aplicada à componente “cilindrada”, é ilegal por violação do artigo 110.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, já que esta diferenciação (na percentagem de desvalorização aplicada às duas componentes), discrimina negativamente os veículos usados provenientes de Estados-Membros da União Europeia e admitidos em território português, face aos que são matriculados e comercializados em Portugal.

Por seu lado, a AT considera que:

- No seu acórdão proferido no nº C-169/2020, o TJUE considerou que a norma fiscal portuguesa disputada violava o artigo 110º do TFUE porque não contemplava qualquer desvalorização, em função da idade do veículo, na componente ambiental da taxa, ao contrário do que se verificava para a componente “cilindrada”;
- A Lei n.º 75-B/2020, de 31 dezembro, ao alterar o artigo 11º do Código do ISV, introduzindo no seu nº1 uma tabela com percentagens de redução de imposto da componente ambiental que, juntamente com a tabela da componente cilindrada, estão associadas a desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e a vida útil média remanescente dos veículos passou a cumprir as exigências manifestadas No parecer fundamentado que a comissão envio ao estado português no sentido de conformar o sistema de tributação dos veículos usados em Portugal com o direito comunitário;
- O TJUE não expressou entendimento de que a percentagem de redução de imposto a aplicar a ambas as componentes teria de ser a mesma mas sim a componente ambiental deveria ser desvalorizada tal como vai a suceder com a Lei número 75-B/2020;

IV – QUESTÕES A DECIDIR

A questão a decidir no presente processo arbitral consiste em saber se a norma do artigo 11º do Código do Imposto sobre Veículos, constante da “tabela D”, que prevê a aplicação, à componente ambiental da taxa de imposto calculada nos termos do artigo 7.º, de taxas de redução em função da idade do veículo, inferiores às taxas aí previstas para a componente “cilindrada” viola o artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, por constituir um entrave à livre circulação de mercadorias no mercado interno.

V – FUNDAMENTAÇÃO - MATÉRIA DE FACTO

O Tribunal Arbitral dá como provados os seguintes factos:

- a) Em 20 de Janeiro de 2022, a Requerente introduziu em Portugal, proveniente da Alemanha, o veículo ligeiro de passageiros usado da marca Porsche, modelo Cayenne Diesel;

- b) Este veículo era portador da matrícula definitiva ..., emitida pelos competentes serviços do referido Estado-Membro da União Europeia em 24-11-2011;
- c) Em 02-02-2022 a Requerente procedeu à apresentação da declaração aduaneira (DAV) do referido veículo;
- d) Ao veículo em questão foi atribuída pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P.(IMT) a matrícula nacional ...;
- e) A Delegação Aduaneira da Covilhã/ Alfândega de Aveiro procedeu à emissão da liquidação de ISV n.º 2022/..., sendo apurado imposto a pagar no montante de 8159,97 euros;
- f) A liquidação foi efetuada de acordo com os artigos 7.º e 11.º, n.º 1, do CISV, tendo sido aplicadas as reduções previstas nas tabelas A e D para os veículos ligeiros de passageiros, com referência à componente cilindrada e à componente ambiental;
- g) Na aplicação dessas normas, foi apurado o montante de imposto de 1891,11 euros para a componente cilindrada e de 6 268,86 euros para a componente ambiental, perfazendo o total de 8159,97 euros;
- h) O ISV liquidado foi pago em 28-01-2022.

O Tribunal dá como provada a matéria de facto elencada com base nos documentos constantes do processo administrativo.

O Tribunal não considera relevantes quaisquer outros factos invocados, pelo que não se dão como não provados quaisquer factos alegados e considerados relevantes.

VI – FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

O regime do imposto sobre veículos encontra-se previsto no Código do Imposto sobre Veículos, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 27 de junho, aplicável à data dos factos em litígio, com as últimas alterações introduzidas pela Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

O artigo 7.º do diploma, que rege sobre as taxas do imposto, dispunha, à data do facto tributário (20.01.2022):

Artigo 7.º

Taxas normais – automóveis

1 - A tabela A, a seguir indicada, estabelece as taxas de imposto, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, e é aplicável aos seguintes veículos:

- a) Aos automóveis de passageiros;
- b) Aos automóveis ligeiros de utilização mista e aos automóveis ligeiros de mercadorias, que não sejam tributados pelas taxas reduzidas nem pela taxa intermédia.

TABELA A
Componente cilindrada

Escalão de cilindrada (em centímetros cúbicos)	Taxas por centímetros cúbicos (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 1 000...	0,99	769,80
Entre 1 001 e 1 250...	1,07	771,31
Mais de 1 250...	5,08	5 616,80

Componente ambiental

Aplicável a veículos com emissões de CO (índice 2) resultantes dos testes realizados ao abrigo do Novo Ciclo de Condução Europeu Normalizado (New European Driving Cycle - NEDC)

Veículos a gasolina

(...)

Veículos a gasóleo

Escalão de CO (índice 2) (em gramas por quilómetro)	Taxas (em euros)	Parcela a abater (em euros)
Até 79	5,24	398,07
De 80 a 95	21,26	1 676,08
De 96 a 120	71,83	6 524,16
De 121 a 140	159,33	17 158,92
De 141 a 160	177,19	19 694,01
Mais de 160	243,38	30 326,67

O artigo 11.º do CISV (Taxas - veículos usados) que estabelece as taxas aplicáveis aos veículos usados, na redação introduzida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, (Lei do Orçamento para 2021), dispunha o seguinte:

1 — O imposto incidente sobre veículos portadores de matrículas definitivas comunitárias atribuídas por outros Estados -Membros da União Europeia é objeto de liquidação provisória nos termos das regras do presente Código, ao qual são aplicadas as percentagens de redução previstas na tabela D ao imposto resultante da tabela respetiva, tendo em conta a componente cilindrada e ambiental, incluindo -se o agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º, as quais estão associadas à desvalorização comercial média dos veículos no mercado nacional e à vida útil média remanescente dos veículos, respetivamente:

TABELA D

Componente cilindrada	
Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 1 ano	10
Mais de 1 a 2 anos	20
Mais de 2 a 3 anos	28
Mais de 3 a 4 anos	35
Mais de 4 a 5 anos	43
Mais de 5 a 6 anos	52
Mais de 6 a 7 anos	60
Mais de 7 a 8 anos	65
Mais de 8 a 9 anos	70
Mais de 9 a 10 anos	75
Mais de 10 anos	80
Componente ambiental	
Tempo de uso	Percentagem de redução
Até 2 anos	10
Mais de 2 a 4 anos	20
Mais de 4 a 6 anos	28
Mais de 6 a 7 anos	35
Mais de 7 a 9 anos	43
Mais de 9 a 10 anos	52
Mais de 10 a 12 anos	60
Mais de 12 a 13 anos	65
Mais de 13 a 14 anos	70
Mais de 14 a 15 anos	75
Mais de 15 anos	80

2 - Para efeitos de aplicação do número anterior, entende-se por «tempo de uso» o período decorrido desde a atribuição da primeira matrícula e respetivos documentos pela entidade competente até ao termo do prazo para apresentação da declaração aduaneira de veículos.

3 - Sem prejuízo da liquidação provisória efetuada, sempre que o sujeito passivo entenda que o montante do imposto apurado dos termos do n.º 1 excede o imposto calculado por aplicação da fórmula a seguir indicada, pode requerer ao diretor da alfândega, mediante o pagamento prévio de

taxa a fixar por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, e até ao termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 27.º, que a mesma seja aplicada à tributação do veículo, tendo em vista a liquidação definitiva do imposto:

$$ISV = (V/VR) \times Y + (U/UR) \times C$$

em que:

ISV representa o montante do imposto a pagar;

V representa o valor comercial do veículo, tomando por base o valor médio de referência determinado em função da marca, do modelo e respetivo equipamento de série, da idade, do modo de propulsão e da quilometragem média de referência, constante das publicações especializadas do setor, apresentadas pelo interessado;

VR é o preço de venda ao público de veículo idêntico no ano da primeira matrícula do veículo a tributar, tal como declarado pelo interessado, considerando-se como tal o veículo da mesma marca, modelo e sistema de propulsão, ou, no caso de este não constar de informação disponível, de veículo similar, introduzido no mercado nacional, no mesmo ano em que o veículo a introduzir no consumo foi matriculado pela primeira vez;

Y representa o montante do imposto calculado com base na componente cilindrada, tendo em consideração a tabela e a taxa aplicável ao veículo, vigente no momento da exigibilidade do imposto; *C* é o 'custo de impacte ambiental', aplicável a veículos sujeitos à tabela A, vigente no momento da exigibilidade do imposto, e cujo valor corresponde à componente ambiental da referida tabela, bem como ao agravamento previsto no n.º 3 do artigo 7.º;

U é o número de dias de tempo de uso da viatura;

UR é a média do número de dias de tempo de uso dos veículos contados desde a data da primeira matrícula até à data do cancelamento da matrícula dos veículos em fim de vida abatidos nos três anos civis anteriores à data de apresentação da DAV.

4 - Na falta de pedido de avaliação formulado nos termos do número anterior presume-se que o sujeito passivo aceita como definitiva a liquidação do imposto feita por aplicação da tabela constante do n.º 1.

Como se constata na tabela D (artigo 11.º) transcrita, as taxas de desvalorização na componente ambiental são inferiores às taxas previstas para a componente cilindrada, para os mesmos anos de idade do veículo.

A tabela D foi aplicada na liquidação impugnada, daí resultando um montante de imposto assim composto:

- Parcela referente à componente cilindrada: 1 891,11 euros, por aplicação de uma taxa de redução de 80%;
- Parcela referente à componente ambiental: 6 268,86 euros, por aplicação de uma taxa de redução de 60%;

É esta diferença entre as *taxas de redução* da Tabela D referentes às componentes “cilindrada” e “ambiental” que a Requerente considera violadora do artigo 110.º do TFUE.

A questão em apreço já foi objeto de apreciação pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) em diversas ocasiões.

No acórdão de 2 de setembro de 2021 (processo C-169/20), o tribunal declarou o seguinte:

“38. O Tribunal de Justiça especificou que, a partir do momento em que se paga um imposto de matrícula num Estado-Membro, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo, quando um veículo matriculado no Estado-Membro em causa é, em seguida, vendido como

veículo usado nesse mesmo Estado-Membro, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de matrícula, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (Acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, n.º 40 e jurisprudência referida).

(..)

O Tribunal de Justiça já teve oportunidade de sublinhar que o artigo 110.º TFUE se opõe a um imposto relativo ao registo dos veículos cujo montante, determinado, nomeadamente, em função da “classificação ambiental” dos veículos, seja calculado sem ter em conta a depreciação dos mesmos, de tal forma que, quando se aplique a veículos usados importados de outros Estados-Membros, ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação (Acórdão de 5 de outubro de 2006, Nádashi e Németh, C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, n.os 56 e 57)”

(...)

Em contrapartida, um imposto calculado em função do potencial de poluição de um veículo usado, que, à semelhança do imposto em causa, só é integralmente cobrado no momento da importação e da entrada em circulação de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, ao passo que o adquirente de um desses veículos já presente no mercado do Estado-Membro em causa só tem de suportar o montante do imposto residual incorporado no valor comercial do veículo que adquire, é contrário ao artigo 110.º TFUE.”

Neste aresto, o TJUE considerou que o imposto de registo de veículos é contrário ao artigo 110.º do TFUE quando:

- a) O imposto seja calculado sem ter em conta, na componente ambiental, a depreciação dos veículos;
- b) O imposto ultrapasse o montante do referido imposto contido no valor residual de veículos usados similares que já foram registados no Estado-Membro de importação.

Já no acórdão de 6 de fevereiro de 2024 (processo C-399/23), o Tribunal reitera a sua jurisprudência anterior, acrescentando, contudo, um elemento, expresso nos seguintes termos:

“20. Cabe assim ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no momento da introdução no consumo em Portugal de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, a aplicação do ISV conduz a que o imposto que incide sobre o referido veículo usado exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, criando, assim, o risco de favorecer a venda de veículos usados nacionais e de desencorajar a introdução de veículos usados similares neste território. Para o efeito, deverá determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda de veículos usados nacionais.

21. Atendendo a todos os fundamentos anteriores, há que responder à questão submetida que o artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não tem em conta, para efeitos do cálculo do montante de um imposto sobre veículos, quando é aplicado a um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, a desvalorização da componente ambiental deste imposto na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada do referido imposto se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”.

Não há, pois, dúvida, de que o TJUE, embora não tenha verdadeiramente alterado a sua jurisprudência os dois acórdãos proferidos, introduziu nela (e na interpretação do artigo 110.º do TFUE), um elemento de relativização: o imposto só é contrário ao artigo 110.º do TFUE se o montante do imposto cobrado

sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados.

Se não se verificar esta diferença em excesso, o imposto não será contrário ao artigo 110.º.

Ora, a Requerente, no presente processo, não dá ao Tribunal elementos que lhe permitam:

“verificar se, no momento da introdução no consumo em Portugal de um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro, a aplicação do ISV conduz a que o imposto que incide sobre o referido veículo usado exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados em território nacional, criando, assim, o risco de favorecer a venda de veículos usados nacionais e de desencorajar a introdução de veículos usados similares neste território”.

Nomeadamente, para esse efeito, a Requerente deveria, no mínimo, aportar alguma prova sobre o preço, no mercado nacional, dos veículos iguais ao veículo objeto de tributação e com a mesma idade.

Sem essa prova, que cabia à Requerente, nos termos do artigo 74.º da LGT, pois dela depende a ilegalidade do ato – tratando-se, portanto, de provar um facto que a si aproveita, não é possível avaliar se o imposto “ambiental” liquidado à Requerente é ou não superior ao imposto “ambiental” residual incluído no preço de um veículo equivalente comercializado no mercado nacional.

Esta linha de interpretação é conforme com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que, no acórdão para uniformização de jurisprudência, proferido em 24.04.2024, no processo 25/23.8BALSB, julgou nos seguintes termos:

“[a] resposta dada à questão prejudicial colocada por este Tribunal àquele Tribunal de Justiça da União será sempre de matriz relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado (e contestado na decisão arbitral recorrida) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalentes – ou, nas palavras do daquele Tribunal, o “valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”.

Assim sendo, a determinação da conformidade ou não da legislação aqui em causa com os postulados do Direito Europeu passa, nas palavras ainda daquele Tribunal, por “determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais.”

Nestes termos, não pode o Tribunal declarar a liquidação ilegal, por não ter sido demonstrado que o imposto liquidado, no que respeita à componente ambiental, é superior à taxa residual, da mesma componente, paga no preço de um veículo igual e com a mesma idade no interior do mercado nacional.

VII – DECISÃO

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- I) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a manutenção, na ordem jurídica, do ato tributário de ISV impugnado;
- II) Em consequência, não conhecer do pedido de pagamento de juros indemnizatórios;
- III) Condenar a Requerente no pagamento integral das custas do presente processo, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT.

VIII - VALOR DO PROCESSO

No despacho arbitral de 09.05.2025, por lapso, não foi fixado valor à causa.

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.ºA do CPPT, e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em 3 134,43 € (três mil, cento e trinta e quatro euros e quarenta e três cêntimos).

Este valor obtém-se da seguinte forma:

O imposto liquidado nos termos do artigo 7º do CISV, correspondente à componente ambiental do imposto, foi de 15 672,15 euros.

A este montante, foi aplicada uma redução de 60%, conforme tabela D do artigo 11.º, o que se traduz numa redução de 9 403,29 euros.

A Requerente entende que a redução devia ser de 80% (igual à aplicada à componente cilindrada), o que levaria a uma redução de 12 537,72 euros.

O valor da causa, sendo o valor que a Requerente considera ilegal, é o da diferença entre os dois valores.

IX - CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 612.00 € nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Registe-se e notifique-se.

Porto, 23 de setembro de 2025

O Árbitro

Nina Aguiar